

**Υπόθεση C-221/20**

**Αίτηση προδικαστικής απόφασεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

28 Μαΐου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία)

**Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

20 Μαΐου 2020

**Αναιρεσείουσα:**

A Oy

---

**ΠΑΡΕΜΠΗΠΤΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ KORKEIN HALLINTO-OIKEUS  
(ΑΝΩΤΑΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ, ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ)**

**Ημερομηνία εκδόσεως της απόφασεως**

20 Μαΐου 2020

[παραλειπόμενα]

**Αντικείμενο**

Αίτηση προδικαστικής απόφασεως προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ)

**Αναιρεσείουσα**

A Oy

**Αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση**

Υπ' αριθμό 18/0924/1 του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, Φινλανδία) της 5ης Νοεμβρίου 2018

## Επίμαχο ζήτημα

1. Στην υπόθεση που εκκρεμεί ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), η οποία αφορά την επιβολή ειδικού φόρου κατανάλωσης στα αλκοολούχα ποτά, πρέπει να κριθεί αν η Tulli (τελωνειακή αρχή) edικαιούτο να επιβάλει φόρο επί των αλκοολούχων ποτών της εταιρίας A Oy με το αιτιολογικό ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε δικαίωμα υπαγωγής στον μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης για τα αλκοολούχα ποτά που προβλέπεται για μικρά ζυθοποιεία, διότι η εταιρία αυτή, λόγω του νομικού και οικονομικού δεσμού της με άλλο μικρό ζυθοποιείο, τη B Oy, δεν θεωρείται ως ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, του φινλανδικού Laki alkoholi- ja alkoholijuomamaverosta (νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών).
2. Ωστόσο, ανακύπτει το ζήτημα αν η εταιρία αυτή, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά (στο εξής: οδηγία περί διαρθρώσεων), έχει δικαίωμα, από κοινού με άλλο μικρό ζυθοποιείο, υπαγωγής στον μειωμένο συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης, μολονότι ο εθνικός νόμος περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών δεν [σελ. 2 του πρωτοτύπου] περιέχει τέτοιου είδους διάταξη σχετικά με την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων στο πλαίσιο που προαναφέρθηκε και αναπτύσσεται περαιτέρω παρακάτω.
3. Ζητείται η εξέταση της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως από κοινού με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που αφορά τη B Oy.

## Αντικείμενο της δίκης και κρίσιμα πραγματικά περιστατικά

4. Η A Oy είναι ανώνυμη εταιρία που έχει συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία της Φινλανδίας. Αντικείμενο της εταιρίας είναι η ζυθοποιία και η τροφοδοσία επιχειρήσεων εστίασεως, το λιανικό εμπόριο ποτών και εξοπλισμού παρασκευής ζύθου, καθώς και επενδυτικές δραστηριότητες στον τομέα των ποτών. Η εταιρία παράγει μπίρες στο ζυθοποιείο της στην πόλη C από τον Απρίλιο του 2013.
5. Το 2016, η τελωνειακή αρχή διενήργησε έλεγχο, στην A Oy για το χρονικό διάστημα από την 1η Μαΐου 2013 έως τις 31 Δεκεμβρίου 2015 ο οποίος αφορούσε προϊόντα της εταιρίας που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η τελωνειακή αρχή στις 12 Οκτωβρίου 2016, η ακαθάριστη παραγωγή μπίρας της A Oy κατά τα έτη 2013 έως 2014 ανήλθε συνολικά σε 299 937 λίτρα. Στη φορολογική της δήλωση για τα αλκοολούχα ποτά, η εταιρία είχε δηλώσει συνολικά 204 679 λίτρα μπίρας ως φορολογητέα ποσότητα μπίρας για το επίδικο χρονικό διάστημα. Η μπίρα είχε

δηλωθεί στην ομάδα προϊόντων 1294, στην οποία ο φόρος επί των αλκοολούχων ποτών είναι μειωμένος κατά 50 %.

6. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, η τελωνειακή αρχή διαπίστωσε δεσμούς της A Oy με άλλα ζυθοποιεία. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η B Oy κατείχε το 11 % των μετοχών της A Oy κατά τα έτη 2013 και 2014 και το 12 % το 2015. Κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, ο D κατείχε μετοχές της B Oy σε ποσοστό 37,55 % και της A Oy σε ποσοστό 6,87 %, ενώ ταυτόχρονα είχε επίσης διευθυντικές θέσεις και στις δύο εταιρίες. Επιπλέον, μεταξύ της A Oy και της B Oy υπήρχε συνεργασία στους τομείς της παραγωγής και της επιχειρησιακής εκμετάλλευσης. Η A Oy παρήγε μπίρα με το εμπορικό σήμα της B Oy. Μπίρες της A Oy ήταν επίσης αποθηκευμένες σε φορολογική αποθήκη της B Oy.
7. Με διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου της 9ης Δεκεμβρίου 2016, η τελωνειακή αρχή κάλεσε την A Oy να καταβάλει φόρο κατανάλωσης οινοπνευματωδών ποτών, τόκους υπερημερίας και πρόστιμο για τα έτη 2013 έως 2015. Σύμφωνα με την αιτιολογία των σχετικών πράξεων, τα στοιχεία που προέκυψαν κατά τον τελωνειακό έλεγχο δεν δικαιολογούν να θεωρηθεί η εταιρία ως νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο ζυθοποιείο κατά την έννοια του άρθρου 9 του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών. Κατά την εκτίμηση της υποθέσεως, ελήφθησαν ιδίως υπόψη η ιδιότητα του D ως μετόχου και η διευθυντική του θέση τόσο στην A Oy όσο και στη B Oy. Όσον αφορά την από κοινού φορολόγηση των A Oy και B Oy, στην απόφαση αναφερόταν ότι, στο άρθρο 9 του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών, ο Φινλανδός νομοθέτης συνειδητά απέφυγε να θεωρήσει δύο ή περισσότερα μικρά ζυθοποιεία ως ένα και μόνο ζυθοποιείο. **[σελ. 3 του πρωτοτύπου]**
8. Η A Oy υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου της τελωνειακής αρχής. Η διοικητική προσφυγή της εταιρίας εξετάστηκε από τη Verohallinto (φορολογική αρχή), στην οποία μεταβιβάστηκε από την 1η Ιανουαρίου 2017 η αρμοδιότητα επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης.
9. Με απόφαση της 7ης Ιουνίου 2017, η φορολογική αρχή απέρριψε τη διοικητική προσφυγή της A Oy.
10. Η A Oy προσέβαλε την απόφαση της φορολογικής αρχής ενώπιον του Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι). Στο πλαίσιο της προσφυγής της B Oy που εκκρεμούσε ταυτόχρονα ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου του Ελσίνκι, το τελευταίο ζήτησε από το Υπουργείο Οικονομικών να γνωμοδοτήσει σχετικά με την από κοινού φορολόγηση κατά την έννοια της οδηγίας περί διαρθρώσεων.
11. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση που εκδόθηκε από το Υπουργείο Οικονομικών στις 12 Ιουνίου 2016, η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί διαρθρώσεων δεν είναι δεσμευτική για τα κράτη μέλη, αλλά τα κράτη μέλη που προβλέπουν μείωση για τα μικρά ζυθοποιεία μπορούν να αποφασίσουν αν θα ενσωματώσουν την επίμαχη διάταξη στην εθνική τους

νομοθεσία. Η διάταξη, η οποία, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, επιτρέπει τη φορολογική μεταχείριση δύο ή περισσότερων ανεξάρτητων μικρών ζυθοποιείων ως ένα και μόνο ζυθοποιείο, δεν ενσωματώθηκε εξ αρχής στον εθνικό νόμο της Φιλανδίας περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών, ούτε προστέθηκε αργότερα σε αυτόν. Αποτελεί συνειδητή απόφαση του νομοθέτη, δεδομένου ότι η πρόθεση ήταν να χορηγηθεί η μείωση ρητά σε μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία.

12. Με την απόφασή του της 5ης Νοεμβρίου 2018, το διοικητικό δικαστήριο του *Elsinki* απέρριψε την προσφυγή της *A Oy*, με το σκεπτικό ότι η εταιρία δεν δικαιούται μείωσης φόρου κατά την έννοια του άρθρου 9 του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών. Όσον αφορά την από κοινού φορολόγηση, το διοικητικό δικαστήριο έκρινε ότι το φινλανδικό κράτος δεν ενσωμάτωσε το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων στον νόμο περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών ούτε και είχε υποχρέωση προς τούτο.
13. Η *A Oy* προσέφυγε κατά της αποφάσεως του διοικητικού δικαστηρίου ενώπιον του *Korkein hallinto-oikeus* (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) και ζήτησε, μεταξύ άλλων, την αναίρεση της αποφάσεως του διοικητικού δικαστηρίου. Η εταιρία αυτή υποστηρίζει ότι είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο κατά την έννοια του άρθρου 9 του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών και ότι δύο μικρά ζυθοποιεία θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ένα και μόνο μικρό ζυθοποιείο με τον τρόπο που προβλέπεται στην οδηγία περί διαρθρώσεων.

#### **Σύνοψη των κυριότερων επιχειρημάτων των διαδίκων**

14. Με την αναίρεση που άσκησε ενώπιον του *Korkein hallinto-oikeus* (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), η *A Oy* υποστήριξε, στο μέτρο που αυτό αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, ότι στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων περιλαμβάνεται ο ορισμός του ανεξάρτητου μικρού ζυθοποιείου [σελ. 4 του πρωτοτύπου]. Η δεύτερη περίοδος της επίμαχης παραγράφου 2 αφορά τον ορισμό μιας βασικής έννοιας άρρηκτα συνδεδεμένης με την εφαρμογή της οδηγίας, ενώ ένα μέρος μιας βασικής έννοιας δεν μπορεί να εξαιρεθεί από τη μεταφορά στο εθνικό δίκαιο. Ο σκοπός της οδηγίας περί διαρθρώσεων και του εθνικού νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών δεν επιβεβαιώνουν την ερμηνεία ότι ο νομοθέτης συνειδητά δεν ενσωμάτωσε στην εθνική νομοθεσία τη διάταξη της από κοινού φορολόγησης που περιέχεται στην οδηγία. Εξάλλου, στα έγγραφα της νομοπαρασκευαστικής διαδικασίας δεν γίνεται καμία αναφορά σε απόφαση του νομοθέτη ως προς το ζήτημα αυτό.
15. Κατά την *A Oy*, σκοπός της φορολογικής μείωσης για τα μικρά ζυθοποιεία είναι να αντισταθμίσει το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των μεγάλων ζυθοποιείων που στηρίζονται σε μεγαλύτερες δυνατότητες παραγωγής και να ενισχύσει, με τον

τρόπο αυτό, τις συνθήκες λειτουργίας των μικρών ζυθοποιείων. Σκοπός, επίσης, είναι να αποτρέψει τα μεγάλα ζυθοποιεία να κατανέμουν τύποις την επαγγελματική τους δραστηριότητα μεταξύ μικρών ζυθοποιείων προκειμένου να τύχουν της εφαρμογής του μειωμένου συντελεστή του ειδικού φόρου κατανάλωσης επί της μπίρας. Τούτο προκύπτει από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.

16. Επιπλέον, η Α Ου υποστήριξε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας περί διαρθρώσεων ορίζει ότι οι μειωμένοι συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο στην μπίρα που διανέμεται από μικρά ζυθοποιεία εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη. Σε περίπτωση που επιβεβαιωθεί η άποψη ότι η διάταξη της οδηγίας για την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων δεν περιλαμβάνεται στην εθνική νομοθεσία, το φινλανδικό κράτος ενδεχομένως θα ευθύνεται για άниση φορολογική μεταχείριση της μπίρας που παράγεται σε μικρά ζυθοποιεία άλλων κρατών μελών.
17. Δεδομένου ότι η συνολική ετήσια παραγωγή της Α Ου και της Β Ου δεν υπερβαίνει το επιτρεπόμενο ανώτατο όριο που καθορίζεται από τον νόμο περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών και ότι οι εταιρίες είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητες από άλλα μικρά ζυθοποιεία, η Α Ου υποστηρίζει ότι οι εταιρίες δικαιούνται της μειώσεως του ειδικού φόρου βάσει της συνδυασμένης ετήσιας παραγωγής.
18. Η *Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö* (υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων που μπορούν να προβαίνουν στην επιβολή φόρων, Φινλανδία) ισχυρίστηκε ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), στο μέτρο που αυτό αποτελεί το αντικείμενο της εν λόγω αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως, ότι το άρθρο 9 του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών είναι σύμφωνο προς το άρθρο 4 της οδηγίας περί διαρθρώσεων. Σημασία, ωστόσο, έχει το ζήτημα κατά πόσον η διατύπωση που περιέχεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας, ότι «τα ζυθοποιεία αυτά μπορούν να θεωρούνται ως ένα και μόνο ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο», παρέχει τη δυνατότητα ή επιβάλλει την υποχρέωση σε κράτος μέλος να θεωρήσει ως «ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο» πλείονα του ενός μικρά ζυθοποιεία που συνεργάζονται μεταξύ τους. Η επίμαχη διάταξη, όπως προκύπτει από το γράμμα της, έχει προαιρετικό χαρακτήρα, δηλαδή παρέχει διακριτική ευχέρεια και είναι μη δεσμευτική. Στον εθνικό νόμο περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών δεν διαλαμβάνεται αντίστοιχη διάταξη. Είναι προφανές ότι, εφόσον η διάταξη της οδηγίας είχε άμεσο αποτέλεσμα, θα είχε ενσωματωθεί στον εθνικό νόμο. [σελ. 5 του πρωτοτύπου]

### Εθνικές διατάξεις

19. Κατά το άρθρο 9 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 571/1997), παράγραφος 1 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τους νόμους 1298/2003 και 1128/2010), του Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (νόμου περί

φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών 1471/1994), σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει με τρόπο αξιόπιστο ότι η μπίρα παρήχθη σε επιχείρηση η οποία είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητη από οποιοσδήποτε άλλες επιχειρήσεις του ιδίου τομέα δραστηριότητας και η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους δεν υπερβαίνει τα 10 000 000 λίτρα, ο φόρος επί των αλκοολούχων ποτών που επιβάλλεται στην μπίρα μειώνεται:

- 1) κατά 50 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους δεν υπερβαίνει τα 200 000 λίτρα·
  - 2) κατά 30 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 200 000 αλλά όχι τα 3 000 000 λίτρα·
  - 3) κατά 20 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 3 000 000 αλλά όχι τα 5 500 000 λίτρα·
  - 4) κατά 10 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 5 500 000 αλλά όχι τα 10 000 000 λίτρα.
20. Κατά το άρθρο 9 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 571/1997), παράγραφος 3 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 1298/2003), του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών (1471/1994), από τη συνεργασία, κατά την έννοια της παραγράφου 1, δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων στον παραγωγικό ή επιχειρησιακό τομέα δεν πρέπει να τεκμαίρεται η ύπαρξη σχέσεως νομικής ή οικονομικής εξαρτήσεως μεταξύ τους. Ως συνεργασία στον παραγωγικό ή επιχειρησιακό τομέα θεωρούνται η προμήθεια πρώτων υλών και υλικών που απαιτούνται για την παρασκευή της μπίρας, καθώς και η συσκευασία της μπίρας, η εμπορική προώθηση και η διανομή. Η εφαρμογή της παραγράφου αυτής προϋποθέτει, ωστόσο, ότι η συνδυασμένη παραγωγή μπίρας από τις επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους ανέρχεται σε 10 000 000 λίτρα κατ' ανώτατο όριο.
21. Κατά το άρθρο 9 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 383/2015 και εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2015), παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών (1471/1994), σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να αποδείξει με τρόπο αξιόπιστο ότι η μπίρα παρήχθη σε ζυθοποιείο το οποίο είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο από οποιαδήποτε άλλα ζυθοποιεία, χρησιμοποιεί χωριστές εγκαταστάσεις σε σχέση με άλλα ζυθοποιεία, δεν λειτουργεί βάσει αδειάς εκμεταλλεύσεως και η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους δεν υπερβαίνει τα 15 000 000 λίτρα, ο φόρος επί των αλκοολούχων ποτών που επιβάλλεται στην μπίρα μειώνεται:

- 1) κατά 50 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από το ζυθοποιείο κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους δεν υπερβαίνει τα 500 000 λίτρα·
  - 2) κατά 30 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από το ζυθοποιείο κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 500 000 αλλά όχι τα 3 000 000 λίτρα·
  - 3) κατά 20 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από το ζυθοποιείο κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 3 000 000 αλλά όχι τα 5 500 000 λίτρα·
  - 4) κατά 10 %, εφόσον η ποσότητα μπίρας που έχει παραχθεί από το ζυθοποιείο κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους υπερβαίνει τα 5 500 000 αλλά όχι τα 10 000 000 λίτρα. [σελ. 6 του πρωτοτύπου]
22. Κατά το άρθρο 9 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 383/2015), παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών (1471/1994), από τη συνεργασία, κατά την έννοια της παραγράφου 1, δύο ή περισσότερων ζυθοποιείων στον παραγωγικό ή επιχειρησιακό τομέα, δεν τεκμαίρεται η ύπαρξη σχέσεως νομικής ή οικονομικής εξαρτήσεως μεταξύ τους. Ως συνεργασία στον παραγωγικό ή επιχειρησιακό τομέα θεωρούνται η προμήθεια πρώτων υλών και υλικών που απαιτούνται για την παρασκευή της μπίρας, καθώς και η συσκευασία της μπίρας, η εμπορική προώθηση και η διανομή. Η εφαρμογή της παραγράφου αυτής προϋποθέτει, ωστόσο, ότι η συνδυασμένη παραγωγή μπίρας από τα ζυθοποιεία κατά τη διάρκεια ενός ημερολογιακού έτους ανέρχεται σε 15 000 000 λίτρα κατ' ανώτατο όριο.

### **Κρίσιμες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία**

#### *Η οδηγία περί διαρθρώσεων*

23. Η οδηγία 92/83/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 1992, για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων κατανάλωσης που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά θεσπίζει κοινούς κανόνες σχετικά με τη διάρθρωση των ειδικών φόρων κατανάλωσης για την αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά. Η οδηγία καθορίζει και κατατάσσει τους διαφορετικούς τύπους αλκοόλης και αλκοολούχων ποτών σύμφωνα με τα χαρακτηριστικά τους και προβλέπει ένα νομικό πλαίσιο για μειωμένους συντελεστές, απαλλαγές και παρεκκλίσεις σε ορισμένους τομείς.
24. Κατά την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς είναι σημαντικό να δοθούν κοινοί ορισμοί για όλα τα σχετικά προϊόντα.
25. Κατά την έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, στην περίπτωση της μπίρας που παράγεται σε μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία και της αιθυλικής αλκοόλης που παράγεται σε μικρά αποστακτήρια, απαιτούνται κοινές λύσεις που θα επιτρέπουν

στα κράτη μέλη να επιβάλλουν μειωμένους συντελεστές φόρου στα προϊόντα αυτά.

26. Κατά τη δέκατη έβδομη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, στις περιπτώσεις όπου επιτρέπεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές, οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές δεν πρέπει να οδηγούν στη στρέβλωση του ανταγωνισμού εντός της εσωτερικής αγοράς.
27. Το άρθρο 4 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Τα κράτη μέλη μπορούν να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης, οι οποίοι μπορούν να διαφοροποιούνται ανάλογα με την ετήσια παραγωγή μπίρας που παράγεται από ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία, με τους εξής περιορισμούς:

– ο μειωμένος συντελεστής δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις η παραγωγή των οποίων υπερβαίνει τα 2[0]0 000 εκατόλιτρα μπίρας ετησίως, **[σελ. 7 του πρωτοτύπου]**

– ο μειωμένος συντελεστής, ο οποίος μπορεί να είναι χαμηλότερος από τον ελάχιστο συντελεστή, δεν πρέπει να υπολείπεται περισσότερο από 50 % του κανονικού εθνικού συντελεστή ειδικού φόρου κατανάλωσης.

2. Για την εφαρμογή των μειωμένων συντελεστών ο όρος “ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο” σημαίνει ζυθοποιείο το οποίο είναι νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητο από οποιοδήποτε άλλο ζυθοποιείο και χρησιμοποιεί τις εγκαταστάσεις του, δεν λειτουργεί δε βάσει αδείας εκμεταλλεύσεως. Ωστόσο, όταν δύο ή περισσότερα μικρά ζυθοποιεία συνεργάζονται και η συνδυασμένη ετήσια παραγωγή τους δεν υπερβαίνει 200 000 εκατόλιτρα, τα ζυθοποιεία αυτά μπορούν να θεωρούνται ως ένα και μόνο ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο.

3. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε οι μειωμένοι συντελεστές που ενδεχομένως θεσπίζουν εφαρμόζονται κατά τον ίδιο τρόπο στην μπίρα που παραδίδεται στην επικράτειά τους από ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη. Ειδικότερα, τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι σε καμία επί μέρους παραδιδόμενη από άλλο κράτος μέλος ποσότητα δεν επιβάλλεται υψηλότερος ειδικός φόρος κατανάλωσης από τον ακριβώς αντίστοιχο δικό τους φόρο.»

*Η νομολογία του Δικαστηρίου*

28. Με την απόφαση C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, το Δικαστήριο ερμήνευσε τον ορισμό του «ανεξάρτητου μικρού ζυθοποιείου» που παρατίθεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων. Μολονότι η υπόθεση αυτή αφορούσε, κατ’ ουσίαν, την ερμηνεία της απαιτήσεως της νομικής και οικονομικής ανεξαρτησίας του ζυθοποιείου που θέτει η εν λόγω διάταξη, με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο αποφάνθηκε επίσης γενικότερα επί του σκοπού της



οδηγίας περί διαρθρώσεων και επί της ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 2, αυτής.

29. Στη σκέψη 21 της προαναφερθείσας αποφάσεως, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη την τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας και τον τίτλο της, διευκρινίζει ότι η οδηγία, καθόσον επιδιώκει να διασφαλίσει την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, δίδει κοινούς ορισμούς για όλα τα σχετικά προϊόντα στο πλαίσιο μιας πολιτικής που αφορά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων κατανάλωσης επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών. Κατά το Δικαστήριο, για να εξασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της οδηγίας αυτής, πρέπει οι έννοιες που περιέχει να ερμηνεύονται αυτοτελώς, βάσει του γράμματος των σχετικών διατάξεων, καθώς και των σκοπών που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία.
30. Με τη σκέψη 25 της προαναφερθείσας αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι κατά την έβδομη και τη δέκατη έβδομη αιτιολογική σκέψη της, η εν λόγω οδηγία σκοπεί, όσον αφορά την μπίρα που παράγεται σε μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία, στην υιοθέτηση κοινών λύσεων που θα παράσχουν [σελ. 8 του πρωτοτύπου] στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές στον ειδικό φόρο κατανάλωσης επί των προϊόντων αυτών, διασφαλίζοντας ταυτοχρόνως ότι οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές δεν προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς.
31. Κατά τη σκέψη 26 της ανωτέρω αποφάσεως προκύπτει εξ αυτών ότι σκοπός της οδηγίας είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο χορηγήσεως του πλεονεκτήματος της μειώσεως του ειδικού φόρου κατανάλωσης σε ζυθοποιεία των οποίων το μέγεθος και οι δυνατότητες παραγωγής θα μπορούσαν να αποτελέσουν αιτία προκλήσεως στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά.
32. Στη σκέψη 29 της προαναφερθείσας αποφάσεως, το Δικαστήριο διαπιστώνει ότι σκοπός του κριτηρίου της ανεξαρτησίας είναι να διασφαλιστεί ότι επωφελούνται όντως του μειωμένου συντελεστή φόρου τα ζυθοποιεία των οποίων το μέγεθος συνιστά μειονέκτημα, και όχι εκείνα που ανήκουν σε κάποιον όμιλο.
33. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε επί της ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων επίσης στην υπόθεση C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Η υπόθεση αυτή αφορούσε την ερμηνεία της έννοιας «παραγωγή βάσει αδείας εκμεταλλεύσεως» κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως.

#### **Ανάγκη εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως**

*Ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων*

34. Κατά το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), δεν προκύπτει από τη μέχρι τούδε νομολογία του Δικαστηρίου σαφής απάντηση στο ερώτημα κατά πόσον ένα κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για την μπίρα που παράγεται από ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία κατά την έννοια του άρθρου 4 της οδηγίας περί

διαρθρώσεων, υποχρεούται να εφαρμόζει επίσης τη διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, για την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων ή κατά πόσον η εφαρμογή της διατάξεως αυτής επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του κράτους μέλους.

35. Κατά το *Korkein hallinto-oikeus* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), δεν μπορεί, ομοίως, από το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων να συναχθεί σαφής και οριστική απάντηση στο προαναφερθέν ερμηνευτικό ζήτημα.
36. Αφενός, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η διατύπωση «μπορούν να θεωρούνται» που χρησιμοποιείται στη δεύτερη περίοδο της επίμαχης διατάξεως έχει σκοπό να καταλείψει στη διακριτική ευχέρεια του κράτους μέλους την εφαρμογή της από κοινού φορολόγησης των μικρών ζυθοποιείων ακόμη και στην περίπτωση που το κράτος μέλος έχει αποφασίσει να εφαρμόσει, σύμφωνα με το άρθρο 4 της οδηγίας περί διαρθρώσεων, τους μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης για την μπίρα που παράγεται από ανεξάρτητα μικρά [σελ. 9 του πρωτοτύπου] ζυθοποιεία. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι, εφόσον πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να επιβάλλει σε ένα κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει τους μειωμένους φορολογικούς συντελεστές, επίσης την υποχρέωση εφαρμογής της από κοινού φορολόγησης των μικρών ζυθοποιείων, η διάταξη θα είχε διατυπωθεί κατά τρόπο που να δηλώνει ρητά ότι είναι δεσμευτική για τα κράτη μέλη τα οποία εφαρμόζουν μειωμένους φορολογικούς συντελεστές.
37. Αφετέρου, θα μπορούσε επίσης να υποστηριχθεί ότι, εφόσον πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να καταλείψει στη διακριτική ευχέρεια του κράτους μέλους που εφαρμόζει μειωμένους φορολογικούς συντελεστές την εφαρμογή της από κοινού φορολόγησης, ενδεχομένως θα είχε χρησιμοποιήσει, για παράδειγμα, τη διατύπωση «το κράτος μέλος μπορεί» στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας. Κατά το *Korkein hallinto-oikeus* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), αυτή είναι η συνήθης (και η χρησιμοποιούμενη, για παράδειγμα, στο άρθρο 4, παράγραφος 1) διατύπωση μιας διατάξεως, στην περίπτωση που η εφαρμογή της επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του κράτους μέλους.
38. Επομένως, θα μπορούσε επίσης να γίνει δεκτό ότι η διατύπωση «μπορούν να θεωρούνται» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας δεν αναφέρεται στη διακριτική ευχέρεια την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη κατά την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, αλλά στο γεγονός ότι τα ζυθοποιεία που δεν πληρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 4, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος όσον αφορά την ανεξαρτησία, αλλά πληρούν τις απαιτήσεις της δεύτερης περιόδου της επίμαχης διατάξεως μπορούν, με την επιφύλαξη της πρώτης περιόδου της διατάξεως, να θεωρούνται ως ένα και μόνο ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο από φορολογικής απόψεως.
39. Σύμφωνα με την ερμηνεία αυτή, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η λέξη «ωστόσο» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος,

συνδέει την εν λόγω περίοδο με τον ορισμό του «ανεξάρτητου μικρού ζυθοποιείου» που περιλαμβάνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος.

40. Το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να ερμηνευθεί διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία δεν παραπέμπει ρητώς στο δίκαιο των κρατών μελών για τον προσδιορισμό της έννοιας και του περιεχομένου της και από το γράμμα της οποίας δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο προσδιορισμός της έννοιας και του περιεχομένου της, επιβάλλεται η εξέταση του πλαισίου, στο οποίο εντάσσεται αυτή η διάταξη, και των σκοπών της (π.χ., απόφαση της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07, *Nordania Finans A/S*, ECLI:EU:C:2008:144, σκέψη 18).
41. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο στις σκέψεις 20 έως 21 της αποφάσεώς του επί της προαναφερθείσας υποθέσεως C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, επιβεβαίωσε ότι η έννοια «ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο» που περιέχεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων πρέπει να ερμηνεύεται αυτοτελώς, βάσει του γράμματος της σχετικής διατάξεως, [σελ. 10 του πρωτοτύπου] καθώς και των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία. Στο ίδιο πλαίσιο, το Δικαστήριο επισήμανε ότι η οδηγία «[...] καθόσον επιδιώκει να διασφαλίσει την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, δίδει κοινούς ορισμούς για όλα τα οικεία προϊόντα και εντάσσεται στο πλαίσιο μιας πολιτικής που αφορά την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των φόρων καταναλώσεως επί της αλκοόλης και των αλκοολούχων ποτών.» Το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, υπό το πρίσμα του προαναφερθέντος σκοπού της οδηγίας, η έννοια «ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο» πρέπει να ερμηνεύεται, τόσο ως προς το περιεχόμενό της όσο και ως προς τη σημασία της, κατά τρόπο ενιαίο σε όλα τα κράτη μέλη που εφαρμόζουν τους μειωμένους φορολογικούς συντελεστές δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας.
42. Κατά το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, σε σχέση με το υπό κρίση ερμηνευτικό ζήτημα, πέραν του ανωτέρω αναφερόμενου γενικού σκοπού της οδηγίας και οι συγκεκριμένοι σκοποί που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης, ο οποίος επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης στην μπίρα που παράγεται από μικρά ζυθοποιεία δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας.
43. Συναφώς, το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) παραπέμπει ιδίως στη σκέψη 25 της αποφάσεως στην ανωτέρω υπόθεση C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, όπου το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία σκοπεύει «[...] όσον αφορά την μπίρα που παράγεται σε μικρά ανεξάρτητα ζυθοποιεία, στην υιοθέτηση κοινών λύσεων που θα παράσχουν στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μειωμένους συντελεστές στον ειδικό φόρο καταναλώσεως επί των προϊόντων αυτών, διασφαλίζοντας ταυτοχρόνως ότι οι μειωμένοι αυτοί συντελεστές δεν προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς.»

44. Στη σκέψη 26 της απόφασης C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, το Δικαστήριο διευκρίνισε περαιτέρω ότι σκοπός της οδηγίας περί διαρθρώσεων είναι «[...] να αποτραπεί το ενδεχόμενο χορηγήσεως του πλεονεκτήματος της μείωσης του ειδικού φόρου καταναλώσεως σε ζυθοποιία των οποίων το μέγεθος και οι δυνατότητες παραγωγής θα μπορούσαν να αποτελέσουν αιτία προκλήσεως στρεβλώσεων στην εσωτερική αγορά.» Στη σκέψη 29 της απόφασης το Δικαστήριο έκρινε επίσης ότι σκοπός του κριτηρίου της οικονομικής ανεξαρτησίας του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας είναι «[...] να διασφαλιστεί ότι επωφελούνται όντως του μειωμένου συντελεστή φόρου τα ζυθοποιία των οποίων το μέγεθος συνιστά μειονέκτημα, και όχι εκείνα που ανήκουν σε κάποιον όμιλο.»
45. Από τις ανωτέρω σκέψεις του Δικαστηρίου, το *Korkein hallinto-oikeus* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) συνάγει ότι, κατά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη αφενός η προσπάθεια για την εναρμόνιση των διαρθρώσεων των ειδικών φόρων καταναλώσεως που επιβάλλονται στην αλκοόλη και τα αλκοολούχα ποτά [σελ. 11 του πρωτοτύπου] και αφετέρου, ο σκοπός της ενισχύσεως της θέσης των μικρών ζυθοποιείων στην αγορά, των οποίων το μέγεθος συνιστά μειονέκτημα, χωρίς στρέβλωση του ανταγωνισμού στην εσωτερική αγορά.
46. Κατά το *Korkein hallinto-oikeus* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), η απόφαση ενός κράτους μέλους που εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου καταναλώσεως να μην θεωρεί ως ένα και μόνο ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο δύο ή περισσότερα μικρά ζυθοποιία που συνεργάζονται και των οποίων η συνδυασμένη ετήσια παραγωγή δεν υπερβαίνει τα 200 000 εκατόλιτρα δεν συνάδει προς τον προαναφερθέντα γενικό σκοπό της οδηγίας και τους συγκεκριμένους σκοπούς του άρθρου 4 αυτής που περιγράφονται ανωτέρω. Αντιθέτως, ενδέχεται να καταλήγει σε άνιση μεταχείριση των μικρότερων ζυθοποιείων κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, έναντι εκείνων των ζυθοποιείων που, σύμφωνα με την πρώτη περίοδο της εν λόγω διατάξεως, μπορούν να θεωρηθούν ως «ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιία».
47. Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της ανάγκης ερμηνείας του γράμματος του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί διαρθρώσεων και της ελλείψεως συναφούς νομολογίας του Δικαστηρίου, υποβάλλεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα.

*Το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 4, παράγραφος 4, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί διαρθρώσεων*

48. Το *Korkein hallinto-oikeus* (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι το άρθρο 4, παράγραφος 2, της οδηγίας περί διαρθρώσεων, το οποίο αφορά την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων, δεν έχει μεταφερθεί στο φινλανδικό εθνικό δίκαιο.

49. Οι διατάξεις σχετικά με τη μείωση του φόρου των αλκοολούχων ποτών, που στηρίζονται στο άρθρο 4 της οδηγίας, επί της μπίρας που παράγεται από μικρά ζυθοποιεία παρατίθενται στο άρθρο 9 (όπως τροποποιήθηκε τελευταία με τον νόμο 383/2015) του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών (1471/1994). Εντούτοις, η διάταξη αυτή δεν περιέχει καμία ρύθμιση σχετικά με την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων που να αντιστοιχεί στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας.
50. Για λόγους σαφήνειας, το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) επισημαίνει ότι το άρθρο 9, παράγραφος 3, του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών δεν αντιστοιχεί στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας. Η εν λόγω διάταξη του νόμου περί φορολογίας οινοπνεύματος και οινοπνευματωδών ποτών καθορίζει αποκλειστικά τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες δύο ή περισσότερα μικρά ζυθοποιεία που συνεργάζονται στον παραγωγικό ή επιχειρησιακό τομέα πρέπει να θεωρούνται, παρά τη [σελ. 12 του πρωτοτύπου] συνεργασία αυτή, ως νομικώς και οικονομικώς ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία. Ωστόσο, η διάταξη δεν προβλέπει τη δυνατότητα δύο ή περισσότερα μικρά ζυθοποιεία να θεωρούνται ως ένα και μόνο ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο.
51. Επομένως, εφόσον στο πρώτο ερώτημα δοθεί από το Δικαστήριο η απάντηση ότι ένα κράτος μέλος το οποίο, δυνάμει του άρθρου 4 της οδηγίας περί διαρθρώσεων, εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης στην μπίρα που παράγεται από ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία, υποχρεούται να εφαρμόζει επίσης τη διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, σχετικά με την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον ιδιώτες μπορούν να αντλήσουν δικαιώματα τα οποία αυτοί μπορούν να επικαλεσθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων.
52. Κατά πάγια νομολογία, σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτει ότι οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, οι ιδιώτες δικαιούνται να τις προβάλλουν ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου κατά του Δημοσίου, είτε όταν το τελευταίο δεν έχει μεταφέρει εμπροθέσμως την οδηγία στο εσωτερικό του δίκαιο είτε όταν έχει προβεί σε πλημμελή μεταφορά της (π.χ. απόφαση της 15ης Φεβρουαρίου 2017, C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, σκέψη 13).
53. Κατά το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), το άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί διαρθρώσεων θα μπορούσε, ενδεχομένως, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καταλείπει στα κράτη μέλη περιθώριο εκτιμήσεως, στο μέτρο που η διάταξη καθορίζει τη συνδυασμένη ετήσια παραγωγή των ζυθοποιείων σε 200 000 εκατόλιτρα κατ' ανώτατο όριο. Η μέγιστη αυτή ποσότητα ισοδυναμεί με τη μέγιστη ετήσια ποσότητα παραγωγής που καθορίζεται για ένα ανεξάρτητο μικρό ζυθοποιείο στο άρθρο 4, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, της οδηγίας. Ωστόσο, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο αυτής της μέγιστης ποσότητας

παραγωγής, να διαφοροποιούν τους μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης ανάλογα με την ετήσια παραγωγή των συγκεκριμένων ζυθοποιείων. Θα ήταν δυνατόν να υποστηριχθεί ότι η εν λόγω δυνατότητα διαφοροποίησης αφορά επίσης την από κοινού φορολόγηση των ζυθοποιείων σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας, γεγονός το οποίο ενδεχομένως καταλείπει στο κράτος μέλος ορισμένο περιθώριο εκτιμήςεως.

54. Αφετέρου, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, εφόσον ένα κράτος μέλος αποφασίσει να προβεί στη διαφοροποίηση των φορολογικών συντελεστών δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, υποχρεούται κατ' ανάγκη, να εφαρμόσει επίσης αντίστοιχο κριτήριο διαφοροποίησης στην περίπτωση της από κοινού φορολόγησης δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας. Σύμφωνα με το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), τούτο θα ήταν δικαιολογημένο από την άποψη της ίσης μεταχειρίσεως [σελ. 13 του πρωτοτύπου] των μικρών ζυθοποιείων. Στην περίπτωση αυτή, η διακριτική ευχέρεια που παρέχεται από το άρθρο 4 της οδηγίας αφορά αποκλειστικά το άρθρο 4, παράγραφος 1, και όχι το άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος. Κατά την ερμηνεία αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η τελευταία αυτή διάταξη ρυθμίζει την από κοινού φορολόγηση δύο ή περισσότερων μικρών ζυθοποιείων που συνεργάζονται και των οποίων η συνδυασμένη ετήσια παραγωγή δεν υπερβαίνει τα 200 000 εκατόλιτρα, κατά τρόπο που να μην καταλείπεται στο κράτος μέλος κανένα περιθώριο εκτιμήςεως κατά την εφαρμογή της εν λόγω διατάξεως.
55. Ωστόσο, δεδομένου ότι επί του ζητήματος αυτού δεν υφίσταται νομολογία του Δικαστηρίου, υποβάλλεται το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.
56. Στην Α Ου και την υπηρεσία για την προάσπιση των δικαιωμάτων των φορέων που μπορούν να προβαίνουν στην επιβολή φόρων δόθηκε η δυνατότητα να εκφράσουν την άποψή τους όσον αφορά την υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προς το Δικαστήριο.

**Η παρεμπίπτουσα απόφαση του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου) περί υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προς το Δικαστήριο**

57. Το Korkein hallinto-oikeus (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την περαιτέρω διαδικασία και να ζητήσει από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί διαρθρώσεων. Η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι αναγκαία για την επίλυση της υποθέσεως που εκκρεμεί ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

**Προδικαστικά ερωτήματα**

1. Έχει το άρθρο 4 της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ την έννοια ότι κράτος μέλος το οποίο δυνάμει της διατάξεως αυτής εφαρμόζει μειωμένους συντελεστές ειδικού φόρου κατανάλωσης στην μπίρα που παράγεται από ανεξάρτητα μικρά ζυθοποιεία υποχρεούται να εφαρμόζει επίσης τη διάταξη σχετικά με την από κοινού φορολόγηση των μικρών ζυθοποιείων που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της ως άνω οδηγίας ή η εφαρμογή της τελευταίας αυτής διατάξεως επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια του εν λόγω κράτους μέλους;

2. Παράγει το άρθρο 4, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 92/83/ΕΟΚ άμεσο αποτέλεσμα;

[παραλείπόμενα] [σελ. 14 του πρωτοτύπου] [παραλείπόμενα]

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ